

中加合伙企业所得税制比较及启示

张标敏

(厦门大学财金系, 361005)

【内容提要】加拿大对合伙企业所得的课税是根据流经原则 (flow-through principle), 在合伙企业层面上计算所得, 由合伙人申报纳税, 即所谓的准独立征税实体模式。我国与加拿大在合伙企业的所得征税上存在一些相似之处, 但在所得税缴纳、费用扣除、合伙人类型、亏损处理、避税方面存在诸多差异。

【关键词】合伙企业 所得税制 比较

【中图分类号】F813.32 【文献标识码】B

【文章编号】1006-3056 (2002) 02-0049-04

加拿大合伙企业所得税制简介

加拿大法律均认可一般合伙和有限合伙, 但合伙企业都不被认定为法人, 并且合伙企业也不是所得税的纳税人。加拿大合伙企业所得税制采用的是准独立征税实体模式, 即在合伙企业层面上以合伙企业为单位向税务当局申报年度税务信息表, 根据所得的来源进行分类, 并按照各自相应的规则, 计算每一所得项目的应纳税所得, 并保持原有所得性质不变, 由各合伙人按自身性

质、各项所得的扣除规则和税率向税务当局申报纳税。

我国在2000年1月1日前合伙企业适用企业所得税, 之后不再征收企业所得税, 而改为对合伙人征收个人所得税, 并且合伙人缴纳的所得税在合伙企业层面上计算缴纳, 年终再由合伙人汇算清缴。我国对合伙企业所得的征税是通过个人所得税法、合伙企业法和财政部、国家税务总局的《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》(以下简称《规定》)予以辖

制。加拿大对合伙企业所得税的课征在诸多方面与我国存在较大区别, 笔者就以下七个方面作一些粗浅的比较, 并对完善我国合伙企业所得税制作一些探讨。

中国、加拿大合伙企业所得税制比较

1. 合伙人限制上的差异。加拿大《所得税法案》允许公司成为合伙人, 并承认有限合伙人的存在。我国《合伙企业法》规定合伙企业仅限于以自然人为合伙人的合伙企业, 不包括企业法人之间的合伙型联营, 且合伙人都为无限合伙人。

2. 合伙企业类型上的差异。加拿大合伙企业在类型上分为一般和有限合伙企业、合资企业和混合型合伙企业。我国仅承认普通合伙 (与加拿大一般合伙企业类似), 而对特殊合伙如隐名合伙和有限合伙, 合伙企业法并未作规定, 因此在我

国合伙企业所得税制方面也仅对普通合伙企业作一般性规定。

3. 合伙企业所得对合伙人分配处理上的差异。加拿大合伙企业所得的分配是根据流经原则进行的,即合伙企业经营所得在合伙企业层面上计算,再分配给合伙人,由合伙人申报缴纳税收,同时合伙企业向税务当局提供税务信息表。对合伙企业的非经营所得如股息、利息、红利,则保持其特性流经合伙企业至合伙人,并由合伙人申报纳税。我国个人所得税法和《规定》对合伙企业的经营所得和非经营所得的有关规定基本与加拿大相似,但我国规定投资者(即合伙人)从合伙企业取得的生产经营所得,由合伙企业向企业实际经营管理所在地主管税务机关申报缴纳投资者应纳的个人所得税,并将个人所得税申报表抄送投资者,再由投资者年终汇算清缴。

4. 某些扣除标准上的差异。中加在有关合伙企业所得的计算方面,正常经营费用均可以扣除,对投资者(即合伙人)工资和投资者投入资本的利息都不允许扣除,但在以下扣除上不同:

准备金扣除。加拿大允许在合伙企业层面上在一定范围内作有限的扣除,我国则不允许税前扣除任何准备金。公益救济性捐赠扣除。加拿大不允许在计算合

伙企业利润时抵扣,但可以在合伙人之间分配而由合伙人申请抵扣。我国税法并未在《规定》中明确规定,但在纳税申报表中列在扣除项目中,即由合伙企业按企业扣除方法申请扣除。合伙人从合伙企业分得所得后某些抵扣的申请。加拿大允许合伙人在分得合伙企业的所得后申请某些扣除如合伙人举债购买合伙企业中的股份所支付的利息可以扣除,而我国由于合伙人所得由合伙企业申报缴纳所得税以及我国个人所得税法的规定,合伙人得不到扣除。家庭费用扣除。由于加拿大个人所得税实行的是综合制,因此,加拿大允许扣除一些家庭费用如儿童照看费用,但我国个人所得税采用的是分类制,对合伙人的任何家庭费用都不允许扣除。

5. 合伙企业亏损处理上的差异。加拿大对合伙企业的亏损规定不能向前或向后结转到其他年份,而是被分配给合伙人,合伙人分得的亏损额可以用以冲抵其纳税年度所得,或者向前或向后结转到其他年份。我国对合伙企业的亏损则由该合伙企业用以后不超过5个纳税年度的经营所得进行弥补,而不允许由合伙人申请抵扣其其他生产经营所得。

6. 反避税规定上的差异。加拿大规定合伙企业的设立并不

一定要通过书面协议才成立,甚至可以通过口头协议或行为暗示也可以取得存在形式。另一方面,加拿大对合伙企业规定必须要有利润动机,因此,为了防止利用合伙企业进行避税,加拿大所得税法案规定了反避税条款,以防止利润按不合理比例分配及各种来源所得的不合理分配以及对公司合伙人限制多次利用小商户扣除和有限合伙人用虚假的合伙企业损失或抵免(如投资抵免)去冲抵其他所得。我国在合伙企业避税方面并未作具体的规定,仅在《合伙企业法》中规定不得约定将全部利润分配给部分合伙人或者由部分合伙人承担全部责任以及在《规定》中对合伙企业的关联交易也作了限定和调整。

7. 有关居民合伙人和非居民合伙人规定上的差异。加拿大《所得税法案》规定非居民合伙企业中的居民合伙人就其分得的所得申报纳税,但可以申请境外所得的税收抵免。对合伙企业的非居民合伙人在加拿大境内取得的所得保持其所得性质在加拿大申报纳税。我国在此方面缺乏税收实践,且目前并没有承认外国居民可以成为合伙人,同时对于外国合伙企业在中国的分支机构也没有被认为是合伙企业,而作为外国企业征

收企业所得税,对中国居民成为外国合伙企业合伙人也未作规定。

加拿大合伙企业所得税制对完善我国合伙企业所得税制的启示

尽管中国、加拿大在个人所得税制上差别很大,但加拿大合伙企业所得税制对完善我国合伙企业所得税制有以下启示:

(一) 借鉴加拿大合伙企业所得税制应坚持的原则。

1. 与我国现行税制相结合的原则。完善我国合伙企业所得税制时,在坚持对合伙企业的合伙人分得的所得根据其性质按现行税制征税的同时,一方面保持税法连续性,另一方面,要与我国所得税制改革现实相联系,并有一定的前瞻性。

2. 纳税人权利义务对等原则。合伙企业所得税制的完善应使合伙企业的合伙人所享有的权利和承担的义务相对称,即在规范合伙人的纳税义务时要考虑保证合伙人相对应的权利,不应使合伙人的权利义务背离。

3. 可操作性原则。合伙企业所得税制的完善在实践上要具有可操作性,不应规定得过于简单或过于繁琐复杂、难以理解,应便于纳税人和税务机关把握和操作,使合伙企业所得税制具有实用性和可操作性。

(二) 加拿大合伙企业所得税制对我国的启示。

1. 修改《合伙企业法》,允许法人成为合伙人和有限合伙的存在,完善有关合伙人的规定。我国在合伙企业法中并未规定法人可以成为合伙人,也不允许有限合伙人的存在。但在《民法通则》中却规定了三种联营企业形式,其中的合伙型联营和合同型联营就实际上承认了法人合伙和有限合伙的存在。规定合伙型联营是指法人间联营组成新的经济实体,但联营体不具有法人条件,联营各方按照出资比例或协议的约定,以各自所有的或经营管理的财产承担民事责任,依照法律的规定或协议的约定负连带责任的,承担连带责任;而合同型联营指法人间联营,按照合同的约定各自独立经营,权利义务由合同约定,各自承担民事责任,合同型联营没有共同出资、共同经营,相互间是一种合同关系。从上述民法有关规定看,法人可以构成合伙人,根据法律的规定或协议约定法人可以是无限责任人,也可以是有限责任人。在对联营企业征税上,我国企业所得税暂行规定联营企业的生产经营所得一律先就地缴纳所得税,然后再进行分配,对联营企业的亏损规定由联营企业以后年度的所得弥补,这一规定类似于《规定》中关于投资者从合伙企

业分配的所得的纳税方法。

对个体工商户与企业的联营分得的利润按利息、股息、红利所得征收个人所得税,对个人而言,所得遭到双重征税,即在联营企业被征一次税,分到利润又被征一次税,承担的税负,远高于个体工商户的生产经营所得适用的最高边际税率,但法人间联营则不存在这个问题。

允许法人成为合伙人和有限合伙的存在,为法人之间的合伙以及法人与个人之间的合伙正名,一方面可以鼓励中小企业发展,鼓励个人与法人的合伙和法人之间的合伙;另一方面也有利于鼓励高新技术企业的发展,降低合伙人的风险。同时也可以避免双重征税,贯彻税负公平原则。

2. 允许合伙人抵扣合伙企业亏损和扣除合理费用。我国个人所得税法规定合伙企业有所得时,要求合伙人申报纳税,而当合伙企业亏损时,合伙人不能申请抵扣其他相同性质所得,这就形成了这样一个结局:国家“负盈不负亏”,没有和合伙人(纳税人)共担风险,实际上造成了纳税人权利义务的不对等,在一定程度上抑制了合伙人的积极性和合伙企业的发展。因此,鉴于合伙企业这样一种特殊的组织形式,在法律允许法人合伙和有限合伙存在情

况下,对合伙企业的亏损抵扣区分以下情况:对一般合伙人无论是法人、自然人,允许亏损分配给合伙人,并冲抵合伙人其纳税年度的所得,或向以后年度结转抵扣,但不得超过5年。

对有限合伙人,为了防止合伙人在合伙企业并未有任何真正的投资情况下,用虚假的合伙企业损失或抵免其他所得以逃避税收义务,对有限合伙人分配得到的亏损的抵扣作出限制即只有该有限合伙人在合伙企业中的投资和合伙企业利润的份额超过合伙企业欠该有限的任何金额或任何被保证的回购金额,有限合伙人才可以申请从其他所得扣除与该合伙企业有关的亏损。

对于准予合伙人申请扣除的其他合理费用,主要是一些合伙人为了获得合伙企业的股份而借入的资金利息、租借的房屋租金和特许权使用费,但如果这些费用在扣除合伙企业所得后,就不能申请在其他所得中扣除。并且这一扣除不包括合伙人上述自身所有的资金、房屋、特许权。

合伙人从合伙企业取得的所得纳税申报方面,考虑到目前我国纳税意识不高、难以实施有效管理的情况,仍由合伙企业申报缴纳投资者所获得的投资所得应缴纳的个人所得税,并向投资者抄送纳税申报表作为投资者年终汇算清缴的依据,但应允许合伙

人在年终汇算清缴时如果有合伙企业亏损,合伙人可以抵扣其纳税年度的所得,或如果合伙人在其纳税年度有其他亏损或以前年度未抵扣完的亏损,合伙人可以用分得的合伙企业所得抵扣,对未弥补完的亏损向以后年度结转但以5年为限,同时退还合伙企业已申报缴纳的个人所得税。

合伙企业公益救济性捐赠,由于我国对企业和个人捐赠扣除的标准不同,因此可以规定较为灵活的措施,即规定可以由合伙人选择在合伙企业申请按企业标准扣除(即年度应纳税所得额的3%以内部分)或由合伙人申请按个人标准扣除(应纳税所得的30%以内部分)。

3.合伙企业跨国经营活动的征税。对外国合伙企业在华分支机构或从事业务活动所取得的所得,如果不构成常设机构,应将合伙企业在我国境内取得的所得扣除来源于我国境外的所得后的数额中非居民应分得的那一部分,合并到该非居民合伙人在我国境内取得的其他应纳税所得中,在我国申报纳税。如果合伙人被认定为我国居民(公司或个人),则适用我国关于居民纳税的规定。同时,对我国合伙企业的跨国经营活动所取得的跨国经营所得和非经营所得如利息、股息、特许权使用费,如果取得的经营所得是亏损,分配到合伙

人,由合伙人适用向后结转的有关规定,但不允许其抵扣境内所得。对取得的境外所得并入合伙企业总所得中,然后分配到合伙人,由合伙企业申报缴纳合伙人应纳的个人所得税,同时对已缴纳的外国税收抵免权也一并如同所得分配那样由合伙人分享,由合伙人年终汇算清缴时申请抵扣。对跨国非经营所得保持其原有性质分配到合伙人,同时允许合伙人申请抵免外国税收。

参考资料:

[1]财政部注册会计师考试委员会办公室编.经济法.税法[M].中国经济出版社,2001.

[2]艾立克斯·依森著 陈波 邢丽译.加拿大对合伙企业的课税[J].税收译丛,2000(3).

[3]亚历大·伊索,唯克多·索罗伊著 杨元伟译.合伙企业的流经处理[J].税收译丛,2000(1).

[4]财政部财政制度国际比较课题组编著.加拿大财政制度[M].中国财政经济出版社,1999.

[5]财政部 国家税务总局关于印发《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》的通知 财税[2000]91号,2000.9.19.

[6]国家税务总局关于《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》执行口径的通知 国税函[2001]84号,2001.1.17.